

0- 793611

На правах рукописи



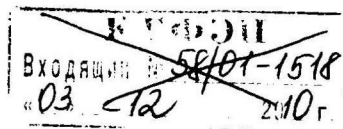
Сизов Дмитрий Викторович

**СТАНДАРТИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ
НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ**

08.00.12. – Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Оренбург – 2010



Работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Оренбургский государственный университет»

Научный руководитель доктор экономических наук, профессор
Панкова Светлана Валентиновна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, доцент
Шевелев Анатолий Евгеньевич

кандидат экономических наук, доцент
Коське Маргарита Семеновна

Ведущая организация Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет»

Защита состоится «22» декабря 2010 года в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.181.08 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Оренбургский государственный университет» по адресу: 460018, г. Оренбург, пр. Победы, 13, зал заседаний диссертационного совета, ауд. 170215.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Оренбургский государственный университет», с авторефератом диссертации – на официальном сайте www.osu.ru.

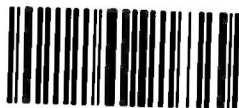
Автореферат разослан «19» ноября 2010 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



З.С. Туякова

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000802302

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных условиях развития отечественной экономики особую значимость приобретает вопрос совершенствования методологии аудиторской деятельности, что обусловлено возрастающим числом фактов прекращения деятельности хозяйствующих субъектов, осуществляемых по различным причинам, в том числе в случаях преднамеренных банкротств. Значение аудиторской деятельности как фактора, призванного обеспечивать соблюдение интересов пользователей информации, содержащейся в отчетности, состоит в необходимости максимально точной диагностики финансового состояния организаций и своевременном информировании аудитором заинтересованных лиц в пределах своей компетенции в соответствии с требованиями российского законодательства.

Обеспечение необходимого уровня методологии аудиторских проверок возможно при условии соблюдения сбалансированных требований стандартов аудита, включающих международные, федеральные, корпоративные и внутренние стандарты аудиторской деятельности, позволяющих осуществлять аудиторскую деятельность с учетом международного опыта и особенностей отечественного бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Наличие внутренних стандартов аудита является показателем степени профессионализма аудиторских организаций, необходимым условием обеспечения надлежащего качества аудиторских услуг и свидетельством определенной гарантии соблюдения интересов широкого круга пользователей информации, содержащейся в отчетности.

Характерной чертой развития отечественного рынка аудиторских услуг является усиление конкуренции между аудиторскими организациями при участии зарубежных аудиторских компаний, применяющих современные методики аудита, закрепленные во внутренних стандартах, которые позволяют проводить аудит с оптимальным соотношением времени, затрачиваемого на проверку, и качества услуг. Необходимый уровень конкурентоспособности российских участников регионального рынка аудиторских услуг может быть достигнут с помощью разработки и использования собственных стандартов, ориентированных на особенности деятельности предприятий региона и соблюдение требований отечественного законодательства.

Степень разработанности проблемы. Исследование проблем регулирования и стандартизации аудиторской деятельности в различное



время проводилось отечественными и зарубежными специалистами в области аудита. В числе зарубежных авторов представляется возможным выделить исследования таких ученых, как Р. Додж, Д.К. Робертсон, А. Аренс и Дж. Лоббек, Р. Адамс, Д.Р. Кармайкл и М. Бенис, Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш, Ж. Ришар и др.

Основные направления развития аудита в России нашли отражение в работах отечественных ученых: Р.А. Алборова, В.Д. Андреева, А.С. Бакаева, Н.П. Барышникова, С.М. Бычковой, И.Е. Глушкова, Ю.А. Данилевского, П.И. Камышанова, Н.П. Кондракова, А.В. Крикунова, Н.Т. Лабынцева, Л.Л. Морозовой, Т.М. Мезенцевой, М.В. Мельник, О.А. Мироновой, С.В. Панковой, В.И. Подольского, А.Н. Романова, Б.Е. Одинцова, П.В. Смекалова, Н.Б. Смирнова, В.Я. Соколова, В.П. Суйца, Н.Г. Сычева, В.Д. Чекина, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана.

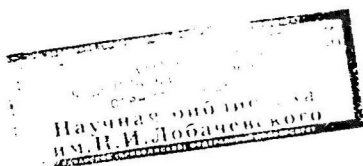
Использование приемов и методов экономического анализа в аудиторской деятельности рассматривается в работах таких отечественных экономистов, как М.И. Баканов, Р.П. Булыга, Л.Т. Гиляровская, Е.М. Гутцайт, Д.А. Ендовицкий, О.В. Ефимова, В.В. Ковалев, В.Г. Когленко, Н.П. Любушин, Н.А. Ремизов, С.М. Шапигузов и др.

Допущение непрерывности деятельности организаций в теории и практике бухгалтерского учета и аудита наиболее полно исследовано в работах С.М. Бычковой, Н.Н. Горошенок, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова, А.Е. Шевелева.

Тем не менее, неоднозначно трактуется содержание допущения непрерывности деятельности в аудите. В связи с тем, что федеральные стандарты аудита содержат лишь обобщенные указания относительно проверки допущения непрерывности деятельности, представляется необходимым совершенствование процесса создания и внедрения внутренних стандартов, ориентированных на использование приемов и методов экономического анализа и аудита, а также на содержание информации, сообщаемой заинтересованным пользователям отчетности в аудиторском заключении.

Актуальность проблемы, степень ее научной разработки и практической значимости определили выбор темы, цели и задачи диссертационного исследования.

Целью диссертационного исследования является развитие теоретических положений, разработка методических и практических рекомендаций по проведению аудиторской проверки соблюдения допущения непрерывности деятельности организаций.



В соответствии с указанной целью были поставлены следующие задачи:

- провести исследование существующей концепции непрерывности деятельности, определить ее роль и место в системе принципов бухгалтерского учета и аудита;
- выявить особенности регулирования аудиторской деятельности и тенденции развития регионального рынка аудиторских услуг;
- охарактеризовать существующие методы и модели оценки допущения непрерывности деятельности с позиции возможности и целесообразности их практического применения;
- обосновать необходимость применения инструментария экономического анализа к оценке соблюдения допущения непрерывности деятельности в ходе аудита;
- разработать комплекс мероприятий, необходимых при проведении аудиторской проверки соблюдения непрерывности деятельности аудируемого лица и оформлении ее результатов.

Объектом исследования является процесс проверки соблюдения допущения непрерывности деятельности организаций при проведении аудита.

Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические проблемы стандартизации аудиторской проверки соблюдения допущения непрерывности деятельности организаций.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках п.п. 3.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика Паспортов специальностей ВАК (экономические науки).

Теоретическая и методологическая основа диссертационной работы. Теоретической основой диссертационной работы являются исследования отечественных и зарубежных ученых в области аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа.

В процессе исследования применялся современный научный аппарат и методы исследования: анализ и синтез, дедукция и индукция, комплексный подход, наблюдение, сравнение, методы классификации и группировки, сравнительной и рейтинговой оценки, обобщения результатов исследования и др.

Информационное и эмпирическое обеспечение работы составили международные и отечественные законодательные и нормативные акты по аудиту, материалы периодических изданий, научно-практических конференций, данные рейтинговых агентств, информация интернет-сайтов

международных и отечественных органов государственного финансового контроля, саморегулируемых объединений аудиторов, данные о методическом обеспечении российских аудиторских организаций, а также результаты проведенных автором исследований.

Научная новизна диссертационной работы заключается в решении теоретических проблем, связанных со стандартизацией проверки соблюдения допущения непрерывности деятельности, и в разработке соответствующего комплекса методического обеспечения аудита. Новые научные результаты, полученные лично автором в ходе исследования, состоят в следующем:

- уточнено содержание и обосновано использование понятия «допущение непрерывности деятельности» в аудите посредством выделения базовых взаимосвязанных конструкций терминов «допущение», «принцип», «концепция», «требование»;
- выявлены тенденции развития стандартизации аудиторской деятельности, позволяющие обосновать необходимость создания внутренних стандартов аудита с целью повышения конкурентоспособности отечественных аудиторских организаций;
- предложены методические рекомендации по разработке и совершенствованию внутренних стандартов аудита, при условии применения которых возможно обеспечение соблюдения требований законодательства, интересов пользователей отчетности и ожиданий аудируемого лица;
- теоретически обоснован и уточнен порядок формирования системы показателей для диагностики финансового состояния аудируемого лица как инструмента оценки допущения непрерывности деятельности;
- определена последовательность действий при осуществлении аудиторской проверки соблюдения допущения непрерывности деятельности организаций, позволяющая аудитору с минимальными затратами, своевременно и с достаточной полнотой осуществить процедуру проверки и максимально точно сформулировать выводы аудитора с учетом положений соответствующих федеральных стандартов.

Теоретическая значимость работы заключается в развитии универсальности понятийного аппарата аудита для применения в различных отраслях экономической науки и обосновании направлений совершенствования процесса стандартизации аудита.

Практическая значимость работы заключается в том, что разработанные в диссертации методические и практические рекомендации могут найти применение в аудиторских организациях при проведении

аудита и оказании сопутствующих услуг. Полученные в ходе исследования результаты могут быть использованы в процессе развития системы стандартов аудиторской деятельности, также высшими учебными заведениями при преподавании дисциплин: «Основы аудита», «Аудит», «Международные стандарты аудита», «Теория бухгалтерского учета», «Учет и анализ банкротств» – и органами государственного финансового контроля при проведении соответствующих проверок.

Апробация результатов исследования. Отдельные положения диссертации обсуждались на международных и региональных научно-практических конференциях, проходивших в городах Оренбурге, Астане, в период с 2005 по 2010 гг.

Предлагаемые автором практические рекомендации по аудиторской проверке соблюдения допущения непрерывности деятельности нашли применение в деятельности аудиторских организаций ООО «Эффект – аудит», ООО «Аудиторская фирма «Сова», в профессиональном объединении «Оренбургская палата профессиональных бухгалтеров и аудиторов», в деятельности Торгово-промышленной палаты Оренбургской области, что подтверждено справками о внедрении результатов исследования. Выполненные научные разработки также используются в учебном процессе Оренбургского государственного университета при преподавании дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «Основы аудита», «Аудит», «Международные стандарты аудита», «Учет и анализ банкротств».

Публикации. Основные положения диссертации опубликованы в пяти научных работах общим объемом 2,58 п.л., в том числе авторский вклад – 2,34 п.л.

Структура и объем диссертации. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Диссертация изложена на 173 страницах основного текста и содержит 17 рисунков, 17 таблиц. Список использованных источников включает 153 наименования.

ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнено содержание и обосновано использование понятия «допущение непрерывности деятельности» в аудите посредством выделения базовых взаимосвязанных конструкций терминов «допущение», «принцип», «концепция», «требование»

Происходящие в среде научных работников, общественных и государственных деятелей, политиков дискуссии и обсуждения различных концепций и разработок по вопросам непрерывности деятельности свидетельствуют о значительном разнообразии мнений, отсутствии завершённой методологической основы, стремлении подойти к решению проблемы только на основе зарубежных исследований при игнорировании отечественного опыта.

В связи с отсутствием теоретического обоснования этимологического и лексического значения термина «непрерывность деятельности» в научной литературе существует множество различных определений данного понятия, отличающихся в основном подходами, используемыми в его изучении.

Исследование дефиниции «допущение непрерывности деятельности» связано с формированием структурных принципов построения фраз. Обращаясь к исследованиям разных авторов, можно отметить одновременное использование таких понятий, как «принцип», «постулат», «требование», «допущение», «концептуальная основа».

Анализируя семантику данных определений, следует обратить внимание на то, что принципы, преимущественно являющиеся нормативным закреплением общепринятых методов, а правила – их конкретизацией в нормативных актах нижних уровней в виде конкретных приемов, способов, алгоритмов.

Термин «допущение» можно определить как предположение, выражение мнения о некоторых событиях, находящихся вне зоны контроля организации. В свою очередь, в экономической литературе термин «допущение» трактуется как общепризнанный основополагающий принцип, применение которого предполагается при ведении бухгалтерского учета.

Такое положение дел позволяет говорить о том, что, во-первых, категория «допущение» является более обобщенным понятием, которое в свою очередь включает и понятие «принцип». Во-вторых, на уровне российских стандартов бухгалтерского учета допускается отступление от установленных правил ведения учета и составления отчетности, поэтому целесообразнее использование понятия «допущение».

Таким образом, исследование синтаксического уровня понятия «допущение непрерывности деятельности» через выделение базовых взаимосвязанных конструкций относительно терминов «принцип» и «допущение» свидетельствует об их взаимосвязанности и взаимозаменяемости. В аудите представляется более уместным употребление понятия «допущение непрерывности деятельности», поскольку любое юридическое лицо рано или поздно может прекратить

осуществление финансово-хозяйственной деятельности в силу различных обстоятельств.

2. Выявлены тенденции развития стандартизации аудиторской деятельности, позволяющие обосновать необходимость создания внутренних стандартов аудита с целью повышения конкурентоспособности отечественных аудиторских организаций

На сегодняшний день всю систему стандартов аудиторской деятельности в Российской Федерации можно представить посредством разделения на три уровня:

1. Федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД), утверждаемые уполномоченным федеральным органом.

2. Корпоративные стандарты аудиторской деятельности саморегулируемых объединений аудиторов (СРОА), разрабатываемые самостоятельно этими объединениями и обязательные только для их членов.

3. Внутренние стандарты аудита, разрабатываемые аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами) самостоятельно и обязательные для использования в процессе своей деятельности.

В соответствии с ст. 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации и саморегулируемые объединения аудиторов вправе устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты), которые не могут противоречить ФСАД, и требования которых не могут быть ниже требований ФСАД. Однако следует отметить, что прямого указания на создание и использование внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности в законе № 307-ФЗ нет.

Документами второго уровня регулирования аудиторской деятельности должны являться корпоративные стандарты, регламенты, отчетность, методики проведения проверок качества, должностные инструкции, регламентирующие порядок и правила взаимодействия членов СРОА между собой, с руководством и с клиентами и т.д.

Процесс разработки корпоративных стандартов аудита схематично представлен на рисунке 1.

Как видно из рисунка, на процесс разработки корпоративных стандартов влияют требования потребителей аудита и сопутствующих услуг. Саморегулируемые объединения аудиторов, анализируя существующие и ожидаемые запросы потребителей аудиторских услуг, проводят работу по совершенствованию стандартов посредством управления своими ресурсами. Сформированные и утвержденные корпоративные стандарты участвуют в регулировании деятельности членов соответствующего СРОА.



Рисунок 1 – Предлагаемая модель процесса разработки корпоративных стандартов

Корпоративные стандарты аудита, созданные на основе российских и международных стандартов с использованием предложенного подхода, являются одним из факторов повышения качества аудиторских и сопутствующих услуг.

Усиление конкуренции на рынке аудиторских услуг обусловило разделение рынка между крупными и малыми российскими и зарубежными организациями, при этом низкий уровень развития аудиторского рынка в регионах обусловил проблему расширения сферы деятельности местных компаний. Основным конкурентным преимуществом, которым могут воспользоваться фирмы, расположенные в регионах, является снижение стоимости предоставляемых услуг при соответствующем уровне их качества, что возможно при условии наличия соответствующих внутренних стандартов аудита и разработанной методики проведения проверки.

Отечественные аудиторские организации, знающие региональную специфику и не ограниченные жесткими международными корпоративными стандартами и процедурами, недостаточно адаптированными к российской предпринимательской практике, а разрабатывающие внутренние стандарты аудита для современной ситуации и корректирующие их в зависимости от специфики развития экономики, способны составить конкуренцию зарубежным компаниям.

3. Предложены методические рекомендации по разработке и совершенствованию внутренних стандартов аудита, при условии применения которых возможно обеспечение соблюдения требований законодательства, интересов пользователей отчетности и ожиданий аудируемого лица

Детальный анализ содержания положений федеральных стандартов аудита, проведенный в работе, показал, что только в 7 федеральных стандартах (19 % от общего числа стандартов) имеются прямые указания на необходимость создания в их развитие внутренних правил стандартов. В 11 стандартах (31 % от общего числа) содержатся рекомендации по созданию внутренних стандартов аудита. Поэтому для современного этапа развития отечественного аудита актуализируются вопросы, связанные с системой стандартизации порядка проведения аудиторских проверок.

В рамках диссертационного исследования был проведен опрос руководителей и сотрудников двадцати аудиторских организаций города Оренбурга на предмет разработанности внутренних стандартов в организации. На вопрос: «Имеют ли разработанные в Вашей организации внутренние стандарты аудиторской деятельности существенные отличия по сравнению с федеральными стандартами или правилами, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации?» респонденты ответили в большинстве случаев отрицательно. Результаты этих ответов позволяют констатировать, что разработанные в аудиторских организациях внутренние стандарты аналогичны федеральным стандартам аудиторской деятельности.

На вопрос: «Разрабатываются ли специальные методики проверки?» в большинстве случаев респонденты отвечали отрицательно. Некоторые организации имеют методики, но в основном по выборочным разделам бухгалтерского учета. Отсутствие методик проверки свидетельствует о спонтанном характере осуществления аудита, отсутствии системного подхода.

Таким образом, итоги проведенного исследования в форме анкетирования, позволяют сделать вывод о том, что проблема внедрения

внутренних стандартов в аудиторских организациях исследуемого региона стоит очень остро. Необходимость помощи аудиторским организациям в создании внутренних стандартов очевидна.

В ходе диссертационного исследования были выделены четыре стадии (этапа) разработки и совершенствования внутренних стандартов аудита: подготовка проекта стандарта, концепция проекта, ведение проекта, непрерывное улучшение.

Предложенная последовательность позволяет рассматривать процесс разработки внутренних стандартов аудита с учетом систематизации необходимых решений по построению системы управления качеством и современный положительный опыт аудиторов-практиков.

Схематично весь процесс разработки и совершенствования внутренних стандартов аудита представлен на рисунке 2.



Рисунок 2 – Рекомендуемые стадии процесса разработки и совершенствования внутренних стандартов аудита

Исходя из задачи, стоящей перед аудитором, определяется этап, с которого начинается процесс работы. Так, в случае постановки задачи разработки внутреннего стандарта аудита работу рекомендуется начинать с этапа «проектирование». В случае постановки задачи совершенствования стандартов процесс начинается со стадии «анализ».

Разработанные методические подходы к проверке допущения непрерывности деятельности основаны на выделении следующего алгоритма проведения диагностического анализа аудируемого лица:

- экспресс-анализ применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица;
- углубленный анализ применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

В рамках проведения экспресс-анализа деятельности аудируемого лица на предмет соблюдения допущения непрерывности деятельности аудитор может использовать методику определения и прогнозирования риска банкротства предприятия, разработанную учеными Казанского государственного технического университета.

Ценность данной методики состоит в том, что в ней рассматривается набор показателей, характеризующих финансовое состояние экономического субъекта. Значение данной методики обусловлено наличием апробированных актуальных нормативных значений расчетных коэффициентов в разрезе отраслей народного хозяйства.

В работе рекомендуется для целей аудиторской проверки соблюдения допущения непрерывности деятельности использование приведенной методики и ее дополнение расчетами величины чистых активов и коэффициентов обеспеченности оборотных активов собственными оборотными средствами.

$$S_f \longleftrightarrow \left(\begin{array}{c|c|c} S_1 & S_2 & S_3 \\ \hline x_1 & x_1 & x_1 \\ \hline x_2 & x_2 & x_2 \\ \hline x_3 & x_3 & x_3 \end{array} \right) \longleftrightarrow \left(\begin{array}{c|c} S_4 & S_5 \\ \hline x_1 & x_1 \\ \hline x_2 & x_2 \\ \hline x_3 & x_3 \end{array} \right) \quad (1)$$

На основе представленной методики предлагается сформировать классы кредитоспособности аудируемого лица, соответствующие определенной степени его финансового состояния (S_f , формула 1) стабильный уровень финансового состояния (S_1), удовлетворительный уровень финансового состояния (S_2), неудовлетворительный уровень финансового состояния (S_3).

Исходя из этого, были выделены две зоны: наличия (S_4) и отсутствия (S_5) сомнений в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица в соответствии с предельными значениями коэффициентов и типом финансового состояния.

Соотношение S_j , в котором на момент проверки находится аудируемое лицо, может характеризоваться вектором переменных. Переменными x_1, x_2, x_3 являются показатели, которые служат индикаторами проблемных зон в деятельности аудируемого лица в соответствии с данной методикой. Числовая матрица распознавания представлена в виде совокупности показателей, характеризующих финансовое состояние экономического субъекта.

На основе трансформированной матрицы состояний непрерывности деятельности, с учетом вышеуказанных дополнений рекомендуемой методики, в диссертации разработана методика экспресс-анализа допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, позволяющая в сжатые сроки объективно и с достаточной уверенностью сформировать профессиональное суждение относительно наличия или отсутствия сомнений в применимости допущения непрерывности деятельности проверяемого экономического субъекта (табл. 1).

По данным, представленным в таблице, можно определить необходимые границы состояний, позволяющие выразить одно из мнений аудитора.

Предлагаемый автором экспресс-анализ допущения непрерывности деятельности позволяет аудитору определить дальнейшее направление проверки путем выявления наименьшего расстояния до той или иной зоны с помощью теории распознавания образов. В ней определены граничные значения коэффициентов, характеризующих степень финансового состояния, позволяющие аудитору подтвердить или опровергнуть допущение непрерывности деятельности аудируемого лица в финансовом аспекте.

Таблица 1 – Формирование вывода аудитора на основе экспресс-анализа допущения непрерывности деятельности (ДНД) аудируемого лица

Вид деятельности	Наименование показателя	Выводы аудитора	
		Сомнения в ДНД отсутствуют	Наличие сомнений в ДНД
Для всех отраслей	Величина чистых активов	Больше размера уставного капитала	Отрицательна. Невыполнение установленных требований
	Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными оборотными средствами	$>0,1$	$<0,1$

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4
Промышленность (Машиностроение)	Соотношение заемных и собственных средств	<1,5	>1,5
	Вероятность банкротства (Z-счет Альтмана)	>1,5	<1,0
	Общий коэффициент покрытия (ликвидность баланса)	>1,0	<1,0
Торговля (оптовая)	Соотношение заемных и собственных средств	<2,5	>2,5
	Вероятность банкротства (Z-счет Альтмана)	>1,5	<1,5
	Общий коэффициент покрытия (ликвидность баланса)	>0,7	<0,7
Торговля (розничная)	Соотношение заемных и собственных средств	<2,9	>3,0
	Вероятность банкротства (Z-счет Альтмана)	>1,0	<1,0
	Общий коэффициент покрытия (ликвидность баланса)	>0,5	<0,5
Строительные организации	Соотношение заемных и собственных средств	<2,0	>2,0
	Вероятность банкротства (Z-счет Альтмана)	>1,5	<1,5
	Общий коэффициент покрытия (ликвидность баланса)	>0,5	<0,5
Проектные организации	Соотношение заемных и собственных средств	<1,6	>1,6
	Вероятность банкротства (Z-счет Альтмана)	>1,1	<1,1
	Общий коэффициент покрытия (ликвидность баланса)	>0,3	<0,3
Научные организации	Соотношение заемных и собственных средств	<1,2	>1,2
	Вероятность банкротства (Z-счет Альтмана)	>1,2	<1,2
	Общий коэффициент покрытия (ликвидность баланса)	>0,6	<0,6

Соответственно, в случае наличия сомнений в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица аудитор необходимо провести углубленный анализ допущения непрерывности деятельности, в результате которого такие сомнения останутся или усугубятся.

В случае если у аудитора возникли сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица с целью оперативного определения степени влияния событий, вызывающих данное сомнение, ему целесообразно провести углубленный анализ допущения непрерывности деятельности по методике Федеральной службы по финансовому оздоровлению Российской Федерации (ФСФО РФ).

Группировка показателей финансового состояния, приведенная в методических рекомендациях ФСФО РФ по отношению к аудиту, имеет один существенный недостаток. При анализе показателей

платежеспособности и финансовой устойчивости предлагается рассчитать степень платежеспособности общую и степень платежеспособности по текущим обязательствам.

В ходе проверки применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица внимание аудитора направлено на оценку способности субъекта непрерывно функционировать как минимум в течение 12 месяцев после отчетной даты, поэтому представляется необходимым рассчитать коэффициент восстановления (утраты) платежеспособности. Если полученные значения будут существенно ниже рекомендуемых, то это должно указывать аудитору на наличие одного из серьезных сомнений в применимости допущения непрерывности деятельности.

На основе предложенных аспектов стандартизации в ходе исследования разработан проект внутреннего стандарта аудита «Проверка применимости допущения непрерывности деятельности организации», который имеет следующие основные разделы:

- 1 Введение
- 2 Объекты проверки
- 3 Цель и задачи проверки
- 4 Нормативные акты, используемые при проверке
- 5 Факторы, оказывающие влияние на непрерывность деятельности
- 6 Источники информации, используемые при проведении проверки
- 8 Методика проведения проверки
- 9 Документальное оформление результатов проверки
- 10 Выводы аудитора и аудиторское заключение
- 11 Приложения (формы рабочих и отчетных документов, тестов, разработочных таблиц)

5. Определена последовательность действий при осуществлении аудиторской проверки соблюдения допущения непрерывности деятельности организаций, позволяющая аудитору с минимальными затратами, своевременно и с достаточной полнотой осуществить процедуру проверки и максимально точно сформулировать выводы аудитора с учетом положений соответствующих федеральных стандартов

Оценку непрерывности деятельности экономического субъекта в ходе аудита рекомендуется производить в три этапа (рис. 3).

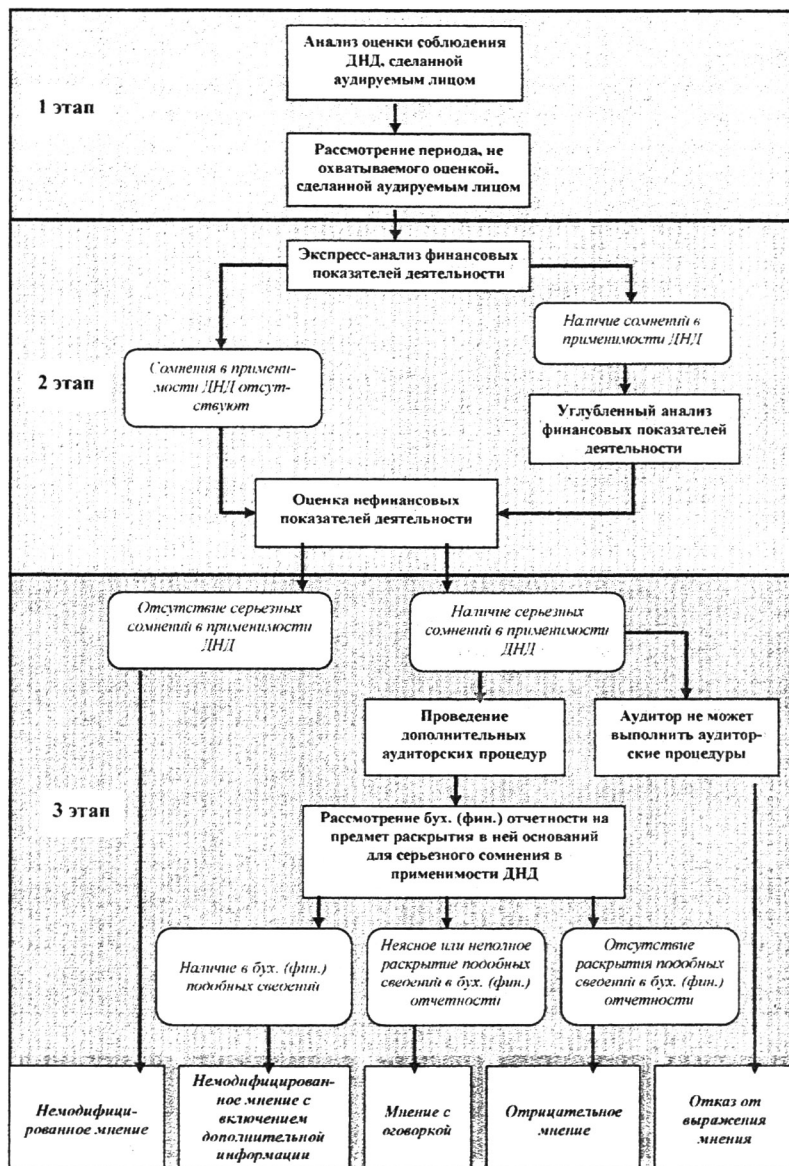


Рисунок 3 – Предлагаемый порядок проведения проверки допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

Процесс проверки соблюдения допущения непрерывности деятельности экономического субъекта целесообразно начинать с анализа оценки этого допущения, сделанной аудируемым лицом, с целью выяснения того, выявило ли руководство аудируемого лица какие-либо условия или события, касающиеся нарушения непрерывности функционирования, и если выявило, то каковы его планы, связанные с этим.

Основываясь на результатах анализа оценки соблюдения допущения непрерывности деятельности, сделанной руководством аудируемого лица, в рамках первого этапа проверки, аудитор должен запросить у руководства аудируемого лица информацию о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода, в соответствии с которым производилась оценка, в том числе за рамки периода в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Завершающим моментом на данном этапе проверки допущения непрерывности деятельности аудируемого лица является формирование предварительного суждения аудитора в отношении следующих аспектов:

- наличие или отсутствие сомнений аудируемого лица в отношении его способности непрерывно функционировать в обозримом будущем;
- наличие или отсутствие условных фактов или событий, имеющих неопределенность, а также выходящих за рамки периода, в отношении которого аудируемое лицо производило самостоятельную оценку допущения непрерывности деятельности, и которые, по мнению аудитора, являются значительными.

По результатам проведенного экспресс-анализа допущения непрерывности деятельности аудируемого лица аудитор должен сформировать вывод по бинарной системе:

- сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица отсутствуют;
- существуют серьезные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

Обе эти оценки необходимо исследовать для установления их существенности. В случае отсутствия сомнений в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица в финансовом аспекте аудитор должен рассмотреть деятельность субъекта с позиции нефинансовых показателей путем проведения критериальной оценки всех составляющих непрерывности деятельности.

Позиция автора исследования заключается в том, что для ответа на вопрос о соблюдении аудируемым лицом допущения непрерывности деятельности необходима комплексная оценка эффективности дел и экономической состоятельности субъекта.

Проведение критериальной оценки всех составляющих непрерывности деятельности предполагает обработку большого количества информации нефинансового характера, которая непосредственно не отражается в отчетности, но косвенно оказывает влияние на формирование ее показателей.

В ходе исследования автором была разработана анкета «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», где сформулированы примеры признаков, которые позволяют определить соблюдение допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

На заключительном этапе проверки соблюдения допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, исходя из сформированного аудиторского мнения, аудитор может четко определить вид аудиторского заключения.

Таким образом, стандартизация аудиторской деятельности является одной из мер обеспечения качества аудита. Разработанная в ходе настоящего диссертационного исследования последовательность проверки соблюдения допущения непрерывности деятельности аудируемого лица направлена на комплексную оценку перспектив развития экономического субъекта и позволяет с минимальными затратами своевременно выявить признаки, способные поставить под сомнение возможность дальнейшего функционирования экономического субъекта и снизить информационные риски заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности.

По теме диссертационного исследования опубликованы следующие работы:

В рекомендованных ВАК РФ изданиях:

1. Сизов, Д.В. Использование методических приемов аудита в целях обеспечения экономической безопасности / И.В. Иванникова, Д.В. Сизов // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2008. – № 85. – С. 95–100. (0,68 п.л., в т.ч. автор. 0,44)
2. Сизов, Д.В. Аудиторская проверка применимости допущения непрерывности деятельности экономических субъектов / Д.В. Сизов // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 10 (142). – С. 44–49. (0,7 п.л.)

Общие публикации:

3. Сизов, Д.В. Проблемы организации и проведения анализа финансового состояния в процедуре «конкурсное производство» / Д.В. Сизов // Перспектива. Сборник статей молодых ученых. – Оренбург : ГОУ ОГУ. – 2005. – № 7. – С. 181–186. (0,4 п.л.)

4. Сизов, Д.В. Мониторинг допущения непрерывности деятельности организации в условиях кризиса : материалы научно-практической конференции «Преодоление последствий мирового финансового кризиса и перспективы развития экономики Казахстана» / Д.В. Сизов. – Астана : КазУЭФиМТ, 2009. – С. 106–109. (0,4 п.л.)

5. Сизов, Д.В. Проверка допущения непрерывности деятельности организаций и ее нормативное регулирование : материалы международной научно-практической конференции «Состояние, перспективы экономикотехнологического развития экологически безопасного производства в АПК» / Д.В. Сизов. – Оренбург : Издательство ОГАУ, 2010. – Ч.1. – С. 76–84. (0,4 п.л.)

Лицензия № ЛР020716 от 02.11.98.

Подписано в печать 18.11.2010

Формат 60x84¹/₁₆. Бумага писчая.

Усл. печ. листов 1,0. Тираж 100. Заказ 574.

ИПК ГОУ ОГУ

**460018, г. Оренбург, ГСП, пр-т Победы, 13,
Государственное образовательное учреждение
«Оренбургский государственный университет»**
